



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.721287/2012-85
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-011.241 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de setembro de 2023
Recorrente DOMINIUM STOCK E SISTEMAS DE TREINAMENTO EIRELI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. OCORRÊNCIA.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; ou refira-se a fato ou a direito superveniente; ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO.

Nos casos em que há pagamento antecipado e ausente a comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial da contagem do prazo decadencial é a data do fato gerador, na forma do § 4º do art. 150 do CTN.

DECADÊNCIA. PAGAMENTO ANTECIPADO. RECOLHIMENTO PARCIAL. SÚMULA CARF Nº 99.

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

DECADÊNCIA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. SÚMULA CARF Nº 148.

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ARRECADAÇÃO. RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a arrecadar as contribuições dos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço e recolher o produto arrecadado juntamente com as contribuições previdenciárias a seu cargo.

AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO EM PECÚNIA. NATUREZA SALARIAL. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

O auxílio alimentação, quando pago em espécie/pecúnia e com habitualidade, passa a integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, pois assume natureza salarial. A exceção é o pagamento efetuado *in natura*, ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados.

AUXÍLIO-TRANSPORTE. PAGAMENTO EM PECÚNIA. NATUREZA INDENIZATÓRIA. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES. SÚMULA CARF Nº 89.

Os valores pagos a título de vale-transporte aos segurados empregados, mesmo que em pecúnia, não integram a base de cálculo das contribuições, haja vista a natureza indenizatória dessa verba.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. MULTA. OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NA GFIP. REFLEXOS DO PROCESSO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.

Deve ser excluída da base de cálculo da multa a parcela da contribuição previdenciária (obrigação principal) cuja cobrança foi julgada improcedente.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL. RETROATIVIDADE BENIGNA. LANÇAMENTOS DE OFÍCIO RELATIVOS A FATOS GERADORES ANTES DA VIGÊNCIA DA LEI Nº 11.941 DE 2009.

Restou pacificada no STJ a tese de que deve ser aplicada a retroatividade benéfica da multa prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941 de 27 de maio 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, afastando a aplicação do artigo 35-A da Lei nº 8.212 de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O artigo 35-A da Lei 8.212 de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941 de 2009, sob pena de afronta ao disposto no artigo 144 do CTN.

Em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória aludida no artigo 32, inciso IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212 de 1991, a aplicação da retroatividade benigna dá-se a partir da comparação da multa por descumprimento de obrigação acessória (CFL 68) com aquela prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212 de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941 de 2009.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para: i) reconhecer, em relação às obrigações principais (DEBCAD 37.257.386-0, DEBCAD 37.257.388-6 e DEBCAD 37.257.389-4), a decadência das competências 01/2007 a 05/2007, inclusive; ii) excluir da base de cálculo das contribuições os lançamentos referentes ao vale transporte pago em pecúnia; iii) aplicar, em relação à multa CFL-68 (DEBCAD 37.257.385-1), os reflexos decorrentes das desonerações das obrigações principais, com exceção da decadência; e iv) aplicar a retroatividade benigna, no caso de descumprimento de obrigação principal, mediante a comparação entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91; já em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude o inciso IV e § 5º, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com a que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente em exercício e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fófano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face da decisão da Oitava Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG), consubstanciada no Acórdão nº 02-50.742 (fls. 3.131/3.144), o qual, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a Impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Reproduzo a seguir o relatório do Acórdão de Impugnação, o qual descreve os fatos ocorridos até a decisão de primeira instância.

Trata-se de Autos de Infração - AIs lavrados contra a empresa em epígrafe, cujos créditos tributários, são os descritos a seguir:

Obrigação principal:

- DEBCAD 37.257.386-0 – no valor de R\$ 1.720.997,22, no período de 01/07 a 12/07, consolidado em 8/6/12, referente a contribuição social destinada à seguridade social correspondente à contribuição da empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidente sobre a remuneração paga a segurados empregados, inclusive 13º salário, e contribuintes individuais, não declarada em GFIP.
- DEBCAD 37.257.387-8 – no valor de R\$ 1.483,54, nas competências 01/07 e 03/07, consolidado em 8/6/12, referente a contribuição social destinada à seguridade social correspondente à contribuição dos segurados empregados, não declarada em GFIP, incidentes sobre diferenças de remunerações entre os valores declarados nas folhas de pagamento e os valores declarados em GFIP.

- DEBCAD 37.257.388-6 – no valor de R\$ 188.040,12, no período de 01/07 a 12/07, consolidado em 8/6/12, referente a contribuição social destinada à seguridade social correspondente à contribuição dos segurados empregados, não declarada em GFIP, incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados a título de vale refeição e vale-transporte, em desacordo com a lei, e remunerações pagas a contribuintes individuais (serviços prestados por terceiros).

- DEBCAD 37.257.389-4 – no valor de R\$ 377.400,47, no período de 01/07 a 12/07, consolidado em 8/6/12, referente a contribuição social destinada a outras entidades e fundos (terceiros) – salário educação, INCRA, SEBRAE, SENAC e SESC, incidente sobre remuneração paga a segurados empregados, não declarada em GFIP, incidentes sobre diferenças de remunerações entre os valores declarados nas folhas de pagamento e os valores declarados em GFIP e remunerações pagas a segurados empregados a título de vale refeição e vale-transporte, em desacordo com a lei.

Obrigação acessória:

- DEBCAD 37.257.385-1 (Código de Fundamentação Legal – CFL 68) – no valor de R\$ 194.054,40, nas competências 01/07 a 10/07 e 12/07, por infração à Lei 8.212/91, artigo 32, inciso IV e §5º, c/c Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, artigo 225, inciso IV, por ter a empresa apresentado Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. A multa cabível está prevista na Lei 8.212/91, artigo 32, §5º c/c o Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, artigo 284, inciso II, e o valor da multa é calculado em 100% (cem por cento) do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada, por competência, aos valores previstos no §4º do artigo 32 da Lei 8.212/91.

Os AIs acima indicados, em razão de possuírem os mesmos elementos de prova, foram objeto de um único processo administrativo, em conformidade com o Decreto nº 70.235/72, artigo 9º, § 1º.

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 163/170, foram apuradas contribuições incidentes sobre: a) diferenças de remunerações entre os valores declarados nas folhas de pagamento e os valores declarados em GFIP, pagas a segurados empregados e aos contribuintes individuais (sócios) a título de pró-labore (levantamentos P1/P11); b) remunerações pagas a segurados empregados a título de vale refeição e vale-transporte, em desacordo com a lei (levantamentos T1/T11 e V1/V11); e c) remunerações pagas a contribuintes individuais – serviços prestados por terceiros (levantamentos A1/A11 e A2/A21).

Quanto ao vale refeição, a fiscalização verificou que os segurados empregados receberam o benefício em pecúnia e vale refeição. Os valores pagos em espécie aos segurados empregados, a título de Vale-alimentação, devem integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Sobre o vale-transporte, os segurados receberam o benefício em pecúnia e vale-transporte. Os valores pagos em espécie aos segurados empregados, a título de vale-transporte, devem integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Verificou-se remunerações pagas a contribuintes individuais (serviços prestados por terceiros) sem a incidência de contribuição previdenciária. A remuneração dos contribuintes individuais foi obtida por meio dos Livros Razão da empresa – Conta 3.2.2.01.004.00009 - serviços prestados por terceiros. A empresa, embora intimada, não apresentou relação discriminando o nome dos segurados que prestaram serviços, razão pela qual foi autuada.

Apesar de constar no Relatório Fiscal que houve compensação indevida declarada pela empresa nas competências 04/07, 05/07 e 09/07, sendo tais valores glosados, não foi observado nos autos de infração lavrados referido lançamento.

Foi efetuado o comparativo das multas aplicáveis para o período de 01/07 a 13/07, conforme anexo de fl. 180/181, sendo que foi aplicada a multa na redação vigente à época dos fatos geradores para o período de 01/07 a 10/07 e 12/07 (planilha de cálculo às fls. 2.332/2.338), e a multa na redação vigente à época da autuação para as competências 11/07 e 13/07, mais benéfica ao sujeito passivo.

A interessada foi cientificada dos autos de infração em 21/6/12 e apresentou defesa em 20/7/12 (carimbo de protocolo à fl. 2.348), fls. 2.348/2.400, que contém, em síntese:

AI 37.257.386-0

Diz que não há contribuição devida incidente sobre diferença de remuneração declarada em folhas de pagamento e em GFIP para os empregados e aos contribuintes individuais (sócios) a título de pró-labore.

Alega que sua atividade preponderante tem grau leve, em desacordo com a infração imputada pelo Fiscal.

Sobre a incidência de contribuições sobre valores pagos a título de vale refeição e vale-transporte, argumenta que são parcelas indenizatórias e sobre elas não incidem contribuições previdenciárias.

Aduz que contrata trabalhadores para prestar serviços em diversos locais da cidade, que são obrigados a deslocar-se. Assim, além de pagar o vale-transporte para ida ao trabalho, também indeniza aos empregados que prestam serviços nos diversos locais os valores correspondentes a suas locomoções semanais, que nada mais são do que custo para realização do trabalho.

Assim, entende que os valores pagos tem finalidade indenizatória, embora não sejam para ida e volta do trabalho. Cita a Lei 8.212/91, art. 28, § 9º, alínea 'f', e afirma que paga o vale-transporte na forma da legislação própria.

Acrescenta que a natureza jurídica do vale-transporte, ainda que concedido em dinheiro, é elemento impeditivo ao seu enquadramento, pois qualquer que seja a forma de concessão, o vale-transporte não se caracteriza como contraprestação pelo trabalho do empregado. Cita súmula nº 60 da AGU.

Sobre o vale refeição, diz que também tem natureza indenizatória.

Quanto à incidência de contribuições sobre as remunerações pagas a contribuintes individuais – autônomos (serviços prestados por terceiros), diz que a fiscalização equivocou-se ao atribuir à impugnante a responsabilidade pelo recolhimento previdenciário.

Diz que não é contribuinte, nem responsável por substituição ou por transferência, nem tem responsabilidade solidária ou subsidiária sobre tal contribuição e que tampouco há obrigação na Lei 10.666/03 que determine a retenção desses pagamentos no caso da empresa impugnante.

Alega que sua obrigação é apenas acessória e que no caso repassou totalmente os valores a serem pagos aos contribuintes individuais – terceiros. Disserta sobre o assunto.

Diz que não houve a contratação e nem a prestação de serviços de autônomos, uma vez que os nomes indicados no livro razão são reprodução dos nomes dos empregados da impugnante, constantes da folha de pagamento e da GFIP.

Diz que por tudo isso, deve ser anulada a infração.

AI 37.257.387-8

Afirma que pagou a atuação, restando extinto o crédito tributário.

AI 37.257.388-6

Repete os argumentos apresentados para o AI 37.257.386-0 sobre a não incidência de contribuições sobre os valores pagos a título de vale refeição e vale-transporte e que não houve a contratação e nem a prestação de serviços de autônomos.

AI 37.257.389-4

Repete os argumentos apresentados para o AI 37.257.386-0 sobre a não incidência de contribuições sobre os valores pagos a título de vale refeição e vale-transporte e sobre a diferença encontrada entre a folha de pagamento e a GFIP, acrescentando, para esta última contribuição, que se o fiscal se refere a diferenças devidas a terceiros, a descrição feita não traz essa conclusão, o que restringe o contraditório e a ampla defesa, restando nula a infração.

AI 37.257.385-1

Diz que o fiscal tributou o mesmo fato gerador duas vezes, configurando bis in idem.

Acrescenta que são improcedentes as cobranças de diferenças dos valores pagos a título de vale-transporte e vale refeição, bem como das remunerações pagas a contribuintes individuais, conforme fundamentos já apresentados.

Afirma que as GFIPs apresentadas sempre corresponderam aos fatos geradores à época. Esclarece que realmente apresentou GFIPs de rescisões que infelizmente acabaram por apagar as GFIPs anteriormente enviadas, não havendo dolo ou intenção de fraudar a legislação previdenciária, pois recolheu as contribuições confessadas em GFIP.

Diante do exposto, entende serem improcedentes os AIs que constituem o presente processo.

OUTRAS ALEGAÇÕES

Questiona o procedimento adotado pela fiscalização e afirma que sempre atendeu as solicitações da fiscalização.

Acrescenta que apresentou à fiscalização cópia do processo que ajuizou contra a União Federal, impugnando o AI 46472.013878/2007-34, lavrado em 17/6/07, que teve por finalidade autuar a impugnante por possível infração porque entendeu à época a fiscal do trabalho que a impugnante deveria recolher as diferenças de contribuições previdenciárias e fundiárias em face do fornecimento de vale-transporte e vale refeição aos seus empregados.

Diz que no referido processo a sentença proferida pelo juízo, e confirmada nas instâncias superiores, julgou procedente suas alegações de que as verbas mencionadas tinham caráter indenizatório, e em razão disso, não poderiam incidir recolhimentos previdenciários, anulando o AI.

Fala da segurança jurídica e do devido processo legal, diz que não foi observado o lapso temporal na autuação de valores anteriores a cinco anos, e que é inadmissível a realização do lançamento por mera suposição de ocorrência de fato gerador, por presunção. Cita doutrina.

Disserta sobre a decadência e prescrição no Direito Tributário e sobre a natureza jurídica das contribuições previdenciárias. Cita a Lei 8.212/91, art. 45, concluindo que ele é inconstitucional. Entende que o prazo para constituição da contribuição previdenciária é de cinco anos, devendo ser observadas as disposições do artigo 173 e do § 4º do art. 150 do CTN.

Questiona a aplicação da taxa Selic, entendendo ser inconstitucional e ilegal.

Pede a improcedência da autuação em relação aos valores tributados anteriores a 21/6/07, pois operou-se a decadência; pede a improcedência total dos autos de infração face às autuações relativamente presumidas pelo fiscal que ora improcedem.

Protesta pela posterior juntada das cópias das folhas de pagamento, das retificações de GFIPs e Rais referente ao período fiscalizado.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG) julgou procedente em parte a Impugnação, cuja decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

DECADÊNCIA.

Para verificação do prazo decadencial, aplica-se o disposto no CTN, artigo 173, inciso I, nos casos em que não houve antecipação do pagamento do tributo, e o disposto no CTN, artigo 150, §4º, nos casos em que houve antecipação do pagamento do tributo.

O descumprimento de obrigação tributária acessória é hipótese que se submete ao prazo decadencial descrito no inciso I do artigo 173 do CTN.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Entende-se por salário-de-contribuição a remuneração auferida, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, inclusive os ganhos habituais sob forma de utilidades.

ALÍQUOTA GILRAT.

A alíquota GILRAT é determinada de acordo com a atividade preponderante da empresa e respectivo grau de risco.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a arrecadar as contribuições dos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço e recolher o produto arrecadado juntamente com as contribuições previdenciárias a seu cargo.

JUROS.

As contribuições sociais pagas com atraso ficam sujeitas a juros, de caráter irrelevável.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

O processo administrativo não é via própria para a discussão da constitucionalidade das leis ou legalidade das normas. Enquanto vigentes tais diplomas devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade

LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP.
INFORMAÇÕES INEXATAS.

Constitui infração à legislação previdenciária, apresentar a empresa a GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas contribuições previdenciárias.

CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não há cerceamento de defesa quando o lançamento é efetuado com base nas informações prestadas pelo próprio contribuinte à Administração.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTO.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A decisão de primeira instância julgou procedente em parte a impugnação, com a seguinte conclusão:

1) manteve em parte o crédito constituído por meio do Auto de Infração – AI DEBCAD 37.257.386-0, com a exclusão das competências 01/07 a 05/07 do levantamento P1 (decadência) e retificação dos levantamentos discriminados na tabela 1 do voto (alteração do GILRAT);

2) manteve o crédito constituído por meio do AI DEBCAD 37.257.388-6 (não considerou decadência por falta de pagamento);

3) manteve em parte o crédito constituído por meio do Auto de Infração DEBCAD 37.257.389-4, com a exclusão das competências 01/07 a 05/07 do levantamento P1 (decadência); e

4) manteve o crédito constituído por meio do Auto de Infração - DEBCAD 37.257.385-1.

Cientificada dessa decisão em 19/11/2013, por via postal (A.R. de fl. 3.161), a Contribuinte apresentou, em 13/12/2013, o Recurso Voluntário de fls. 3.163/3.207, repisando as alegações da Impugnação, exceto em relação à contestação dos juros pela taxa Selic, sobre a qual não houve recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Relator.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser conhecido.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS

A Recorrente cita diversas decisões administrativas e judiciais. Quanto ao entendimento que consta das decisões proferidas pela Administração Tributária ou pelo Poder Judiciário, embora possam ser utilizadas como reforço a esta ou aquela tese, elas não se constituem entre as normas complementares contidas no art. 100 do CTN e, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão. São inaplicáveis, portanto, tais decisões à presente lide.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS

A Recorrente solicita a juntada posterior de documentos, para comprovação de suas alegações.

Não há como acatar o pleito da Recorrente. Nos termos do inciso LV da Constituição, “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”. Contudo, o dispositivo constitucional, ao assegurar o direito à ampla defesa e ao contraditório, remete aos meios e recursos inerentes aos processo administrativo ou judicial, conforme o caso.

Em se tratando de Processo Administrativo Fiscal – PAF, a disciplina a ser considerada é aquela estabelecida pelo Decreto nº 70.235/1972, recepcionado pela atual ordem constitucional com força de lei.

Em relação à apresentação de provas, o mencionado artigo 16 do citado Decreto nº 70.235/1972 estabelece:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

(destaquei)

O art. 16 do PAF é absolutamente claro no sentido de que a prova documental deve ser apresentada por ocasião da impugnação, sendo precluso o direito de o sujeito passivo apresentá-la em momento processual diverso, a menos que verifique alguma das hipóteses presentes no § 4º de referido artigo.

Assim, tendo em conta que a situação aqui examinada não se enquadra em quaisquer das hipóteses previstas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, entendo que não há como acolher o pedido de produção posterior de provas.

DECADÊNCIA

Defende a Recorrente que ocorreu a decadência das competências anteriores a 21/06/2007, uma vez que já decorridos cinco anos do fato gerador quando do lançamento fiscal em 21/06/2012.

A DRJ decidiu pela aplicação do art. 173, I, do CTN, em relação aos lançamentos incidentes sobre o vale-transporte, vale-alimentação e pagamento a terceiros, por entender que não ocorreu antecipação do pagamento do tributo, pois o sujeito passivo sequer o reconhecia como fato gerador de contribuição previdenciária. Assim, concluiu que não se operou a decadência para as citadas rubricas (levantamentos T1/T11, V1/V11, A1/A11 e A2/A21).

Já em relação ao lançamento de diferenças de bases de cálculo entre as folhas de pagamento e as GFIPs, como houve antecipação do pagamento do tributo lançado, por se tratar de lançamento de diferenças de contribuições, a DRJ resolveu aplicar o disposto no artigo 150, § 4º, do CTN, de modo que reconheceu a decadência relativa aos valores lançados nos autos de infração 37.257.386-0 e 37.257.389-4, levantamento P1, nas competências 01/2007 a 05/2007.

Penso que a decisão da DRJ merece reparos, porquanto deve ser aplicado ao caso o entendimento sumulado pelo CARF, abaixo descrito:

Súmula nº 99:

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Dessa forma, pelo entendimento acima, deve ser aplicada a regra disposta no art. 150, § 4º, do CTN, também em relação aos lançamentos incidentes sobre o vale-transporte, vale-alimentação e pagamento a terceiros (levantamentos T1/T11, V1/V11, A1/A11 e A2/A21), em virtude da ocorrência de pagamento antecipado, ainda que parcial.

Portanto, deve ser reconhecida a decadência para as competências até 05/2007, inclusive, em relação a todos os levantamentos, tendo em vista que a ciência do lançamento deu-se em 21/06/2012.

No tocante à obrigação acessória, aplica-se a Súmula CARF nº 148, que dispõe:

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique

pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

Assim, aplicando-se a regra do art. 173, I, do CTN, para as competências de 01 a 11/2007, o lançamento poderia ter sido feito até 31/12/2012, e para a competência 12/2007, até 31/12/2013. Logo, não ocorreu a decadência dos valores apurados nas competências presentes no auto de infração 37.257.385-1 (Código de Fundamentação Legal – CFL 68).

DIFERENÇAS DE REMUNERAÇÕES (VALORES DECLARADOS NAS FOLHAS DE PAGAMENTO X GFIPs)

Foram apuradas contribuições relativas a diferenças de remunerações entre os valores declarados nas folhas de pagamento e os valores declarados em GFIP (levantamentos P1 e P11).

Em seu recurso, a Contribuinte limita-se a alegar que não há diferença, não apresentando argumentos ou documentos capazes de comprovar suas alegações.

Ademais, o AI 37.257.387-8 – no valor de R\$ 1.483,54, referente à contribuição social destinada à seguridade social correspondente à contribuição dos segurados empregados, incidentes sobre as diferenças de remunerações entre os valores declarados nas folhas de pagamento e os valores declarados em GFIP, foi pago pela empresa (documento de fl. 3.124), demonstrando que ela entende como devida tal contribuição. No entanto, não houve quitação do lançamento relativo às contribuições da empresa para previdência social e para outras entidades e fundos, incidentes sobre tais diferenças, as quais devem ser mantidas.

AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO PAGO EM PECÚNIA

Sobre a incidência de contribuições sobre valores pagos a título de vale refeição, argumenta a Recorrente que são parcelas indenizatórias e sobre elas não incidem contribuições previdenciárias.

Não cabe razão à Recorrente.

É firme a jurisprudência no sentido de que o auxílio-alimentação pago em espécie ou creditado em conta-corrente, em caráter habitual, assume feição salarial, a teor do art. 28, I, da Lei 8.212 e, desse modo, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária, por se enquadrar dentro do conceito de salário-de-contribuição, não se sujeitando a exceção da alínea “c” do § 9º do mesmo art. 28 que exige a alimentação fornecida *in natura* para fins de afastar a natureza remuneratória.

Conforme se observa na legislação, o auxílio alimentação somente não integra o salário de contribuição se for pago *in natura* e de acordo com Programas de Alimentação do Trabalhador (PAT), previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), em decisões reiteradas, tem firmado o entendimento de que o auxílio-alimentação, fornecido *in natura*, não possui natureza salarial, não sendo, portanto, passível de incidência de contribuição previdenciária, independentemente de inscrição no PAT.

Assim, de acordo com o PARECER PGFN/CRJ/Nº 2.117/2011, não há incidência de contribuição previdenciária sobre o pagamento *in natura* do auxílio-alimentação. Ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, não ocorre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir verba de natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT.

Cabe observar que o referido parecer conclui que o auxílio alimentação “pago em espécie ou creditado em conta-corrente, em caráter habitual, assume feição salarial e, desse modo, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.”

Desse modo, deve ser mantido o lançamento fiscal em relação ao auxílio-alimentação pago em pecúnia.

Alega a Recorrente que ajuizou ação contra a União Federal, impugnando o AI 46472.013878/2007-34, lavrado em 17/6/07, que teve por finalidade autuar a impugnante por possível infração porque entendeu à época a fiscal do trabalho que a impugnante deveria recolher as diferenças de contribuições previdenciárias e fundiárias em face do fornecimento de vale-transporte e vale refeição aos seus empregados.

Contudo, a ação judicial citada pelo contribuinte em sua defesa somente produz efeitos para o caso concreto objeto da ação, não afetando o lançamento ora efetuado.

VALE-TRANSPORTE PAGO EM PECÚNIA

Aduz a Recorrente que a natureza jurídica do vale-transporte, ainda que concedido em dinheiro, é elemento impeditivo ao seu enquadramento, pois qualquer que seja a forma de concessão, o vale-transporte não se caracteriza como contraprestação pelo trabalho do empregado. Defende a natureza indenizatória, e não salarial, dessa verba, independentemente da forma de pagamento.

A discussão sobre eventual natureza salarial do vale transporte pago em dinheiro encontra-se definitivamente solucionada, com a publicação da Súmula CARF nº 89, *in verbis*:

Súmula CARF nº 89: A contribuição social previdenciária não incide sobre valores pagos a título de vale-transporte, mesmo que em pecúnia.

Essa súmula é de observância obrigatória, nos termos do *caput* do art. 72 do Regimento Interno do CARF, inserto no Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015.

Portanto, deve ser cancelado o lançamento referente ao auxílio-transporte pago em pecúnia.

PAGAMENTOS A PRESTADORES DE SERVIÇO

Conforme consta no relatório fiscal, os valores lançados referem-se a remunerações pagas a contribuintes individuais – serviços prestados por terceiros – não declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP. Consta ainda do relatório fiscal que a empresa não informou o nome dos prestadores de serviços e que os valores foram apurados com base no Livro Razão.

A Recorrente aduz que os nomes indicados no Livro Razão são reprodução dos nomes dos empregados da impugnante, constantes da folha de pagamento e da GFIP, sem, contudo, juntar aos autos qualquer documento que comprove sua afirmação.

É regra geral no Direito que o ônus da prova é uma consequência do ônus de afirmar e, portanto, cabe a quem alega. Segundo brocardo jurídico por demais conhecido, "alegar e não provar é o mesmo que não alegar".

O artigo 373 do Código de Processo Civil (CPC) - art. 333 do antigo CPC - estabelece as regras gerais relativas ao ônus da prova, partindo da premissa básica de que cabe a quem alega provar a veracidade do fato.

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

[...]

O Decreto nº 70.235/72 assim dispõe:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - **os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir**; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(destaquei)

Tendo em vista que o contribuinte não se desincumbiu do ônus probatório nos termos do artigo 373 da Lei nº 13.105 de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil) e do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, não há como ser acolhido o seu argumento.

Aduz, ainda, a Recorrente que a Fiscalização equivocou-se ao atribuir-lhe a responsabilidade pelo recolhimento previdenciário. Diz que não é contribuinte, nem responsável por substituição ou por transferência, nem tem responsabilidade solidária ou subsidiária sobre tal contribuição e que tampouco há obrigação na Lei 10.666/03 que determine a retenção desses pagamentos no caso da empresa impugnante.

Também aqui não lhe cabe razão.

Sobre a matéria, assim dispõe a legislação pertinente:

Lei nº 8.212/91

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

I - a empresa é obrigada a:

a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;

b) recolher o produto arrecadado na forma da alínea anterior, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço [...]

Lei 10.666/03:

Art. 4º Fica a empresa obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo até o dia dois do mês seguinte ao da competência.

A legislação é clara ao atribuir à empresa contratante a responsabilidade por arrecadar as contribuições dos trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração, assim como de efetuar o recolhimento do produto arrecadado.

Portanto, deve ser mantido o lançamento fiscal nessa matéria.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A TERCEIROS

A Recorrente afirma que não ocorreu nenhuma diferença em relação às alíquotas de contribuições devidas a terceiros. Alega que, se o Fiscal se refere a essas diferenças, a descrição feita não traz essa conclusão, o que restringe o contraditório e a ampla defesa, restando nula a infração.

Consoante exposto no Relatório Fiscal, o lançamento decorre da diferença de remunerações entre os valores declarados nas folhas de pagamento e os valores declarados em GFIP, pagas a segurados empregados, bem como as remunerações pagas aos segurados empregados, a título de vale refeição e vale transporte. Assim, uma vez apurada a diferença na base de cálculo, como reflexo, torna-se devida a contribuição para outras entidades e fundos incidente sobre essa diferença.

Desse modo, não tem razão a Recorrente em alegar cerceamento do direito de defesa, uma vez que a autoridade lançadora foi clara na motivação do lançamento.

MULTA – CFL- 68

A Recorrente alega a ocorrência de *bis in idem*, afirmando que o Fiscal tributou o mesmo fato gerador duas vezes.

Não há que se falar em *bis in idem*, pois foram lavrados na presente ação fiscal autos de infração por descumprimento de obrigação principal e autos de infração por descumprimento de obrigações acessórias, que não se confundem.

No presente caso, que envolve a multa CFL 68, há uma nítida correlação entre a existência da obrigação principal e a exigência da obrigação acessória, pois tal multa só é aplicável sobre aqueles fatos geradores das contribuições previdenciárias que deixaram de ser incluídos em GFIP; se eles já foram incluídos em GFIP (mesmo sem pagamento da contribuição) ou se chegar à conclusão de que determinados valores não são fatos geradores de obrigações previdenciárias não há que se falar em aplicação da multa CFL 68, pois não havia obrigação de incluí-los em GFIP.

Logo, existe identidade entre a base de cálculo do lançamento das obrigações principais e o lançamento por descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o montante do tributo não declarado em GFIP.

Desse modo, o entendimento dado às obrigações principais deve, necessariamente, ser aplicado a esse auto de infração, que envolve a multa por descumprimento de obrigação acessória sobre os mesmos fatos. Ou seja, sendo reconhecida a improcedência da base de cálculo da obrigação principal, é imperioso reconhecer a improcedência da base de cálculo deste, pois os débitos são intimamente relacionados.

Portanto, deve-se aplicar, em relação à multa CFL-68, os reflexos decorrentes das desonerações das obrigações principais, acima expostas, com exceção da decadência, quais sejam: exclusão dos lançamentos de vale transporte pago em pecúnia.

Sobre a alegação da existência do *bis in idem*, cabe fazer algumas considerações sobre a retroatividade benigna em relação aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores à vigência da Lei nº 11.941/2009.

Sobre a matéria, peço vênica para transcrever excerto do voto vencedor do ilustre Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, presidente deste colegiado, no Acórdão nº 2201-008.973, de 9 de agosto de 2021, do qual me utilizo como razões de decidir.

De início cumpre trazer à balha quadro comparativo da legislação que rege a matéria, com as alterações das Lei nº 9.528/1997, 9.876/99 e 11.941/09:

LEGISLAÇÃO ANTERIOR	LEGISLAÇÃO NOVA
Lei 8.212/91: Art. 32. A empresa é também obrigada a: (...) IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (...) § 4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo:	Lei 8.212/91: Art. 32. A empresa é também obrigada a: (...) IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; Art. 32-A.O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV docaputdo art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).	seguintes multas: I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).
Lei 8.212/91: Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (...) II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento: a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;; b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;; c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social – CRPS; d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;; III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa: a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;; b) setenta por cento, se houve parcelamento; c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).	Lei 8.212/91: Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas, do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (...) Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). Lei 9.430: Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (...) Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. §1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento. §2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

	§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.
--	--

Diante da inovação legislativa objeto da Lei 11.941/09, em particular em razão do que dispõe o inciso II do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), que trata da retroatividade da multa mais benéfica, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a Receita Federal do Brasil manifestaram seu entendimento sobre a adequada aplicação das normas acima colacionadas, pontuando:

Portaria Conjunta PFGN;RFB nº 14/2009

(...)

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Tais conclusões foram amplamente acolhidas no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o qual, ainda, sedimentou seu entendimento no sentido de que, embora a antiga redação dos artigos 32 e 35, da Lei nº 8.212, de 1991, não contivesse a expressão “lançamento de ofício”, o fato de as penalidades serem exigidas por meio de Auto de Infração e NFLD não deixaria dúvidas acerca da natureza material de multas de ofício de tais exações.

No caso de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, para os fatos geradores contidos em sua vigência, entendo correta a imposição das duas penalidades previstas na legislação anterior, já que tutelam interesses jurídicos distintos, uma

obrigação principal, de caráter meramente arrecadatário, e outro instrumental, acessório. Naturalmente, em razão de alinhamento pessoal à tese majoritária desta Corte acerca da natureza material de multas de ofício de tais exações, entendo, ainda, como correto o entendimento de que, para fins de aplicação da retroatividade benigna, deve-se comparar o somatório das multas anteriores com a nova multa de ofício inserida no art. 35-A da Lei 8.212/91.

Por outro lado, a exigência de ofício de contribuições devidas a Terceiros, em razão de sua natureza, para os fatos geradores contidos em sua vigência, ocorre apenas com a imputação da penalidade prevista na antiga redação do art. 35 da mesma Lei. Naturalmente, nestes casos, para fins de aplicação retroativa da norma eventualmente mais benéfica, caberia a comparação entre tal penalidades prevista anteriormente anteriores com a nova multa de ofício inserida no art. 35-A da Lei 8.212/91.

Por fim, caso a exigência decorresse de aplicação de penalidade isolada por descumprimento de obrigação acessória (GFIP com dados não correspondentes), sem aplicação de penalidade pelo descumprimento de obrigação principal, a retroatividade benigna seria aferida a partir da comparação do valor apurado com base na legislação anterior e o que seria devido pela aplicação da nova norma contida no art. 32-A.

No caso específico de lançamentos associados por descumprimento de obrigação principal e acessória a manifestação reiterada dos membros deste Conselho resultou na edição da Súmula Carf nº 119, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

Súmula CARF nº 119

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Contudo, tal enunciado de súmula foi cancelado, por unanimidade, em particular a partir de encaminhamento neste sentido da Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, em reunião da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais levada a termo no dia 06 de agosto de 2021, quando amparou a medida em manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional sobre a tema, que o incluiu em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer (Art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN Nº 502/2016), o que se deu nos seguintes termos:

A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (rectius: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Referência: Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, Parecer SEI Nº 11315/2020/ME

O referenciado Parecer SEI nº 11315/2020 trouxe, dentre outras, as seguintes considerações:

(...)

12. Entretanto, o STJ, guardião da legislação infraconstitucional, em ambas as suas turmas de Direito Público, assentou a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

13. Na linha de raciocínio sustentada pela Corte Superior de Justiça, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei nº 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeira, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008).

Vale ressaltar que, nos termos da legislação que rege a matéria, a manifestação da PFGN acima citada não vincula a análise levada a termo por este Relator. Contudo, a despeito do entendimento pessoal deste Relator sobre o tema, estamos diante de um julgamento em segunda instância administrativa de litígio fiscal instaurado entre o contribuinte fiscalizado e a Fazenda Nacional, a qual já não mais demonstra interesse em discutir a forma de aplicação da retroatividade benigna contida na extinta Súmula 119.

Assim, ainda que não vinculante, a observação de tal manifestação impõe-se como medida de bom senso, já que não parece razoável a manutenção do entendimento então vigente acerca da comparação das exações fiscais sem que haja, por parte do sujeito ativo da relação tributária, a intenção de continuar impulsionando a lide até que se veja integralmente extinto, por pagamento, eventual crédito tributário mantido. Ademais, neste caso, a manutenção da exigência evidenciaria mácula ao Princípio da Isonomia, já que restaria diferenciado o tratamento da mesma matéria entre o contribuinte que, como o recorrente, já teria sido autuado, e aqueles que estão sendo autuados nos procedimentos fiscais instaurados após a citada manifestação da PFGN.

Diante deste cenário, necessário que seja avaliado o alcance da tal manifestação para fins de sua aplicação aos casos submetidos ao crivo desta Turma de julgamento.

Neste sentido, considerando que a própria representação da Fazenda Nacional já se manifestou pela dispensa de apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões e interposição de recursos, bem como recomenda a desistência dos já interpostos, para os períodos de apuração anteriores à alteração legislativa que aqui se discute (Lei nº 11.941, de 2009), deve-se aplicar, para os casos ainda não definitivamente julgados, os termos já delineados pela jurisprudência pacífica do STJ e, assim, apurar a retroatividade benigna a partir da comparação do quantum devido à época da ocorrência dos fatos geradores com o regramento contido no atual artigo 35 da lei 8.212/91, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, mesmo em se tratando de lançamentos de ofício. Devendo-se aplicar a penalidade que alude art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de, pelo menos, 75%, apenas aos fatos geradores posteriores ao início de sua vigência.

Por outro lado, deve-se destacar, ainda, que na vigência da legislação anterior, havia previsão de duas penalidades, uma de mora, esta já tratada no parágrafo precedente, e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória, esta prevista no art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º, em razão da não apresentação de GFIP ou apresentação com dados não correspondentes aos fatos geradores, imposições que, a depender o caso concreto, poderiam alcançar a alíquota de 100%, sendo certo que tal penalidade não foi objeto do citado Parecer SEI 11315/2020.

Como se viu, na nova legislação, que tem origem na MP 449/08, o art. 35 da lei 8.212/91 continuou a tratar de multa de mora pelo recolhimento em atraso, passando a exigir para as contribuições previdenciárias a mesma penalidade moratória prevista para os tributos fazendários (art. 61 da Lei 9.430/96). Por outro lado, a mesma MP 449 inseriu o art. 35-A na Lei 8.212/91, e, assim, da mesma forma, passou a prever, tal qual já ocorria para tributos fazendários, penalidade a ser imputada nos casos de lançamento de ofício, em percentual básico de 75% (art. 44 da Lei 9.430/96).

Como a tese encampada pelo STJ é pela inexistência de multas de ofício na redação anterior do art. 35 da Lei 8.212/91, resta superado o entendimento deste Conselho Administrativo sobre a natureza de multa de ofício de tal exigência

Por outro lado, não sendo aplicável aos períodos anteriores à vigência da lei 11.941/09 o preceito contido no art. 35-A, a multa pelo descumprimento da obrigação acessória relativo à apresentação da GFIP com dados não correspondentes (declaração inexata), já não pode ser considerada incluída na nova penalidade de ofício, do que emerge a necessidade de seu tratamento de forma autônoma.

Assim, considerando a mesma regra que impõe a aplicação a fatos pretéritos da lei que comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração, conforme art. alínea “c”, inciso II do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), e de rigor que haja comparação entre a multa pelo descumprimento de obrigação acessória amparada nos §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, com a nova penalidade por apresentação de declaração inexata, a saber, o art. 32-A da mesma Lei.

Assim, temos as seguintes situações:

- os valores lançados, de ofício, a título de multa de mora, sob amparo da antiga redação do art. 35 da lei 8.212/91, incidentes sobre contribuições previdenciárias declaradas ou não em GFIP e, ainda, aquela incidente sobre valores devidos a outras entidades e fundos (terceiros), para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pela nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Lei 11.941/09;

- os valores lançados, de forma isolada ou não, a título da multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pelo que dispõe o art. 32-A da mesma Lei;

Portanto, no caso em apreço, impõe-se afastar a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, devendo ser aplicada a retroatividade benigna a partir da comparação, de forma segregada, entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91. Já em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com o que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Conclusão:

Assim, tendo em vista tudo que consta nos autos, bem assim na descrição e fundamentos legais que integram o presente, voto por acolher a preliminar arguida para reconhecer extintos pela decadência todos os valores lançados até a competência 11/2007. No mérito, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91 e, ainda, em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com a que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

(grifos do original)

Assim, deve ser adotado o entendimento acima esposado, ou seja, para os períodos anteriores à vigência da lei 11.941/09, deve ser aplicada a retroatividade benigna mediante a comparação entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91 e, ainda, em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude o art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/91 (CFL 68), para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com a que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para:

i) reconhecer, em relação às obrigações principais (DEBCAD 37.257.386-0, DEBCAD 37.257.388-6 e DEBCAD 37.257.389-4), a decadência das competências 01/2007 a 05/2007, inclusive;

ii) excluir da base de cálculo das contribuições os lançamentos referentes ao vale transporte pago em pecúnia;

iii) aplicar, em relação à multa CFL-68 (DEBCAD 37.257.385-1), os reflexos decorrentes das desonerações das obrigações principais, com exceção da decadência; e

iv) aplicar a retroatividade benigna, no caso de descumprimento de obrigação principal, mediante a comparação entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91; já em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude, inciso IV, § 5º, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com a que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa